

BAŞKA MÜKELLEFLER NEZDİNDE YAPILAN İNCELEMELERE GÖRE TANZİM EDİLEN VERGİ TEKNİĞİ İNCELEME RAPORLARINDAKİ HUKUKA AYKIRI DURUMLAR

*(UNLAWFUL STATES IN TAX AUDIT REPORTS THAT ARE BASED ON
INSPECTIONS IN CARE OF OTHER TAX PAYERS)*

Yrd. Doç. Dr./Asst. Prof. Dr. Özgür BİYAN*

ÖZET

Vergi incelemesi mükelleflerin denetiminde en yaygın kullanılan araçlardan biridir. Bu çalışmada son dönemlerde sayıları hızla artan ve mükelleflere tebliğ edilmeyen vergi tekniği inceleme raporlarının içeriği, hukuka uygunluğu ve buna dayanılarak yargı nezdinde ne derece delil olarak kabul edilip edilmediği üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler

Vergi inceleme raporu, Vergi Usul Kanunu, mükellef, hukuka aykırı durum

ABTRACT

Tax auditing is one of the most common tools used in inspection of tax payers. In this article, the content of tax audit reports, that haven't been notified to the tax papers and have a recent increase in numbers, their compliance with laws and their credibility as evidence in jurisdiction have been analysed.

Keywords

Tax audit report, Tax Procedure Law, tax payer, unlawful state

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, Maliye Bölümü.

GİRİŞ

Vergi incelemesi mükelleflerin denetiminde en yaygın kullanılan araçlardan biridir. Vergi incelemeleri ile sadece ödenen vergilerin doğruluğu araştırılmaz. Bunun yanında ödenmiş ya da ödenmesi gereken vergileri tespit etmek ve sağlamak da amaçlanır. Dolayısıyla mükellef açısından lehte olabileceği gibi aleyhte de sonuçlanabilir.

Vergi inceleme bir süreç işidir. Bu sürecin sonunda tespit edilen hususlar tutanakla taraflar -inceleme elemanı ve mükellef- arasında imza altına alınmaktadır. Mükellefin kendi anlatımına göre düzenlenen ve serbest iradesiyle imzalanan tutanaklar hukuken itibar edilmesi gereken maddi delil niteliğindedir¹ ve idare kesiminde oluşan deliller kategorisindedir². Tutanaklar inceleme elemanı tarafından yazılacak raporun dayanağını oluşturur.

İdare nezdinde oluşan bazı belge ve dokümanların hükme esas teşkil edebilmesi için sağlıklı bir şekilde muhatabına tebliğ edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Tebliğ edilmesi zorunlu olan belgelerin³ usulüne uygun olarak tebellüğ edilmesi, sonraki işlemlerin sıhhati ve ispatı açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu nedenle idare herhangi bir şüpheye yer vermeyecek şekilde tebliğin yapıldığını gösterir belgeleri titizlikle ve eksiksiz düzenlemek ve ispat aşamasında ibraz etmek zorundadır. Aksi hâlde tebliğ aşamasının tamamlanmış olduğu kabul edilemeyecektir⁴.

Bu çalışmada son dönemlerde sayıları hızla artan ve mükelleflere tebliğ edilmeyen vergi tekniği inceleme raporlarının içeriği, hukuka uygunluğu ve buna dayanılarak yargı nezdinde ne derece delil olarak kabul edilip edilmediği üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

¹ Dnş. 3. D., T:26.01.1994, E:1993/1541, K:1994/145 sayılı karar, Özgür Özkan ve Yalçın Gül, “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007, s.154.

² Konu hakkında daha fazla bilgi için bkz. Özgür Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

³ Vergi/ceza ihbarnameleri, ödeme emirleri, takdir komisyonlarının bazı kararları, inceleme sırasında bilgi isteyen yazılar, veraset ve intikal vergisinde ikinci ek süre hatırlatma yazısı, uzlaşma toplantı bildirim yazısı ile toplantı tutanağı tebliği zorunlu belgeler arasında sayılabilir. Daha fazla bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.31-38.

⁴ Danıştay bir kararında tebligatın yapıldığı yolunda gönderilen bir yazının tebliğ alındısı yerine geçmeyeceğinden bahisle açılan vergi dairesi davasını reddetmiştir. Şenyüz, s.97.

I. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARI VE RAPORLARININ DELİL NİTELİĞİ

Vergi denetimi işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesi⁵ olarak tanımlanabilir. Vergi incelemesi (VUK.m.134-141) vergi hukukunda mükellefleri denetleme araçları arasında en önemlisidir. Bu önemine binaen gerek kanuni düzenlemeler gerekse yönetmelikler incelendiğinde görüleceği üzere vergi incelemeye yetkili olan elemanların denetlemeleri ve kontrol etmeleri gereken noktalar oldukça geniş kapsamlı tutulmuştur. Dolayısıyla bu hükümler çerçevesinde inceleme elemanları bir işletmeye ait her türlü defter, belge, hesap vb. ilgili tüm kayıtları izleyebilmekte, hatta arama talebinde dahi bulunabilmektedirler. Tabiidir ki inceleme elemanları bu işlemleri gerçekleştirirken hukukun genel ilke ve kuralları yanında, Anayasal hükümler ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde sınırlamalara da tabidirler⁶.

Vergi inceleme raporları inceleme tutanaklarına dayanılarak oluşturulmaktadır. İnceleme tutanakları ispat edici belgeler olarak VUK’nda ayrıca ve açık (sarih) olarak belirtilmemiştir. VUK’un 141. maddesinin ilk fıkrasında “*inceleme esnasında lüzum görülen hâllerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir*” denmektedir. Ancak inceleme tutanaklarının ispat edici bir belge olarak açık olarak belirtilmemesi onun delil olma özelliğini yitirmesine neden olmayacaktır. Çünkü vergilendirmede vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek durumunun esas alınacağı (VUK.m.3/B) ve vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği (VUK.m.141) hükme bağlandığına göre tutanaklar delilleri içinde toplayan bir belge olarak ispat gücüne haizdir⁷. Dolayısıyla vergi ile ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında bu belge, bilgi ve kayıtların mü-

⁵ Nihal Saban, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, TESEV, İstanbul, 2000, s.34.

⁶ Bu konu hakkında daha fazla bilgi için bkz. Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, Vergi Dünyası, Sayı:250, (Haziran 2002); Nihal Saban, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, Yıl:9, Sayı:36, (Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan), EGM Yayın Katalog No:349, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003), s.93 vd.; Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, Sayı:285, (Mayıs 2005), s.24-33; Neziha Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.56; Özgür Biyan, “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları”, Mali Pusula, Mart 2006, Yıl:2, Sayı:15.

⁷ Selami Şengül, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, Maliye Dergisi, Sayı:47, (Eylül-Ekim 1980), s.123; Mehmet Tuncer, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, Maliye Postası, Sayı:358, (Ağustos 1995), s.29.

kellef ya da vergi dairesi lehine kanıt olarak kullanılması söz konusudur⁸.

Vergi inceleme tutanakları tarhiyat ve cezalara dayanak olmakla birlikte ceza mahkemesinde görülen vergi suçları açısından da önemli birer unsurdur. Çünkü incelemeler sonucunda “vergi inceleme raporu” yanında “vergi suçu raporu” da yazılabilmekte ve Cumhuriyet Savcılığında suç duyusunda bulunmaktadır (VUK.m.367). Vergi suçu raporları da söz konusu mahkemeler için delil teşkil etmektedirler. Bu raporlar yargıcın gerçeği araştırmasına engel teşkil etmemekte, gerek ceza muhakemesi sırasında gerekse vergi yargılaması sırasında yargıç vergi suçu raporu ile bağlı olmamaktadır⁹.

Ayrıca bu şekilde düzenlenen raporlar bir idari işlem niteliği taşıdığından bunlar aleyhine idari yargıya başvurmak olanağı vardır. İdari yargıya başvurulduğunda yargılama şartının oluşması engellenecek, ceza davasının açılması için raporun veya mütalaanın idari yargı tarafından kesin olarak çözümlenmesi beklenenecek ve böylece işleme ilişkin belge ve bilgilerin savcılığa gönderilmesi bu davanın sonucuna kadar ertelenecektir¹⁰.

İnceleme elemanları bu kişilerin gerçekten suç işleme niyet ve maksadıyla hareket edip etmediklerini araştırıp bu durumun mevcudiyetini gösteren olay ve hareketleri tespit etmek zorundadır. Aksi hâlde idare ispat yükünü yerine getirememiş olacaktır¹¹. Gerçekten Danıştay da yeterli delil ve tespitleri içermeyen, eksik incelemeye dayalı olarak düzenlenen inceleme raporuna göre matrah farkı tespit edilmesinin söz konusu olmayacağını ifade etmiştir¹².

Diğer yandan tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değer taşıyabilmeleri için inceleme tutanağının usul ve şekil kurallarına uygun olarak düzenlenmiş bulunması gereklidir. Danıştay kararlarında inceleme tutanağının geçerli olabilmesi için şu koşullar aranmaktadır¹³:

⁸ Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-V”, Maliye Postası, Sayı:235, (Temmuz 1990), s.55.

⁹ Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008, s.78.

¹⁰ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000, s.92.

¹¹ Hakan Üzeltürk, “Vergi İnceleme Raporlarında Azmettirme”, Dünya Gazetesi, 18.06.2007.

¹² Dnş. 4. D., T:09.10.2002, E:2001/4971, K:2002/3161 sayılı karar, Kazancı İçtihat Otomasyon Sistemi, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

¹³ Aynı koşullar yoklama tutanağı için de geçerlidir.

- Mükellef veya yetkili adamının imzasını taşımalıdır¹⁴,
- İhtirazi kayıt konulmamış olmalıdır¹⁵,
- İhtirazi kayıt konulmuşsa, ileri sürülen iddialar sonradan kanıtlanmamış olmalıdır¹⁶,
- Mükellef veya yetkili adamının imzasını taşımayan yoklama fişi ve inceleme tutanağındaki tespitler maddi bir olaya ilişkin bulunmalıdır¹⁷,
- Mükellef veya temsilcisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi hâlinde, bu husus yoklama fişine şerh düşülmeli, VUK'un 131. maddesinde yazılı görevlilerce imzalanmalıdır¹⁸.

II. VERGİ TEKNİĞİ İNCELEME RAPORLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nin¹⁹ 105/b maddesi uyarınca, vergi beyannamesine göre yapılan incelemeler dışında kalan ancak vergi kanunları uygulamalarıyla ilgili bulunan incelemelere vergi tekniği incelemeleri adı verilmektedir. Kayıt nizamı incelemeleri, sınırlı incelemeler, karşılık, seçim ve ayıklama incelemeleri, ilk madde indirimi, vergi ve stopaj iadeleri, servet beyanı, özel hesap dönemi, kayıt serbestliği, defter sistemleri gibi incelemeler vergi tekniği kapsamında değerlendirilmektedir²⁰. Bu incelemeler sonucunda da “vergi tekniği inceleme raporu” düzenlenmektedir.

Son dönemlerde vergi tekniği inceleme raporlarına özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge vakalarında sıkça başvurulmaktadır. Uygulamada bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin bir ihbar, belirti veya kuşku olması hâlinde söz konusu mükellef hakkında inceleme yapılmakta ve yapılan bu inceleme sonucunda elde edilen deliller ile yapılan yoklama ve diğer ispat edici hususlar ışığında mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olup olmadığına vergi inceleme elemanının takdirine bağlı olarak karar verilmekte ve rapora bağlanmaktadır.

¹⁴ Dnş. 3. D., T:16.03.1988, E:1987/1164, K:1988/853 sayılı karar, Candan, s.56.

¹⁵ Dnş. 3. D., T:04.11.1987, E:1986/2264, K:1987/2468 sayılı karar; “İhtirazi kayıt konmadan tutanağın imzalanması hâlinde bunun aksinin ispatı mükellefe düşer”, Dnş. 3. D., T:29.06.1995, E:1994/3548, K:1995/2236 sayılı karar, Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.559.

¹⁶ Dnş. 3. D., T:25.04.1988, E:1987/2290, K:1988/1280 sayılı karar, Candan, s.56.

¹⁷ Dnş. 3. D., T:06.05.1987, E:1986/699, K:1987/1156 sayılı karar, Candan, s.57.

¹⁸ Dnş. 3. D., T:28.01.1988, E:1987/217, K:1988/264 sayılı karar, Candan, s.57.

¹⁹ 08.07.1990 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete.

²⁰ Bahattin Çelik, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, Yaklaşım, Sayı:221, (Mayıs 2011), www.yaklasim.com (çevrimiçi).

Bu rapor sonrasında hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellef ile işlem yapan (alım-satım vb.) kişi ve/veya kurumlar da incelemeye tabi tutulabilmektedir. Ancak sıkça gözlemlendiği üzere bu kişi ve/veya kurumlara ilişkin işlemler de sahte veya yanıltıcı belge kapsamında gerçekleştirildiği varsayımı ile söz konusu kişi ve/veya kurumlar nezdinde ayrı bir inceleme yapılmaksızın öncelikle KDV indirimleri red edilmekte ve cezalı tarhiyatlara yapılmaktadır. Bununla da kalmayıp söz konusu raporlara istinaden suç duyurusunda dahi bulunmaktadır. Uygulamada bu tür durumlarda ilgili mükelleflere bu raporların tebliği de yapılmamaktadır. Dolayısıyla tek taraflı olarak yapılan idari tespitlere dayanılarak mükellefler mağdur edilmektedir.

Tespit edildiği kadarı ile söz konusu raporlar hukuki eksiklikler çerçevesinde aşağıda eleştiri konusu yapılmaktadır.

i) Muhatabına Tebliğ Edilmemesi

Özellikle başkaları hakkında yazılan ancak sizin hakkınızda yapılan işlemin hukuki dayanağı kabul edilen vergi tekniği raporları idare tarafından “vergi mahremiyeti” gerekçesi ile muhatabına tebliğ edilmektedir. Bu raporlar sadece yargı mercilerine talep edildiğinde idare tarafından ibraz edilmektedir. Taraf durumundaki mükellef de ancak bu aşamada mahkemenin kendisine raporu tebliğ etmesi ile durumdan haberdar olmaktadır.

Hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik hukuk devletinde adil yargılanma hakkı, bireylere yargılama süreçlerinde adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını sağlayan bir haktır. Bu hak sayesinde devlet yargılamayı hakkaniyete uygun ve adil bir biçimde yerine getirmekle yükümlüdür. Adaletin adil dağıtımını esas alan adil yargılanma hakkı, kişinin davası için uygun ve etkili imkânlar verilerek yargılanmasına olanak sağlayan²¹, usule ilişkin bir teminattır²².

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı; “mahkemeye başvurma hakkı”, “silahların eşitliği ilkesi”, “çekişmeli yargılama ilkesi” ve “susma hakkı” gibi hak ve ilkeleri de kapsamaktadır²³. Adil yargılanma hakkı, yargılama sırasında taraflara delil gösterme ve ispatlama konusunda imkân verilip verilmediğini de kapsamaktadır. O hâlde denilebilir ki, yargılama sıra-

²¹ Sibel İnceoğlu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler), 3.b., Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım 2008, s.7.

²² Ali Volkan Özgüven, “Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I”, Vergi Sorunları, Sayı:197, Şubat 2005, s.194.

²³ Bkz. Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül 2006, s.82 vd.

sında taraf ya da tarafların ispat ve delil sunma hakkı kendilerine verilmek zorundadır. Dolayısıyla bir davada taraflardan her ikisi de iddiasının doğru olduğunu, hasmının iddiasının doğru olmadığını ispat etmek hakkına sahiptir²⁴. Anayasa'nın 36. maddesine göre “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”.

Hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak fiilinden dolayı inceleme yapılan mükellefe almış olduğu belgelerin hangi tespitlere dayanılarak sahte kabul edildiğinin bildirilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğe uyulmaması ve bu bildirimin yargılama safhasında dahi hakkında cezalı işlem yapılan mükellefe verilmemesi adil yargılanma hakkına açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Adil yargılama hakkının bir uzantısı olan “silahların eşitliği ilkesi” açısından da bu tür raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi hukuka aykırıdır. AİHM, Dombo Beheer kararında²⁵, silahların eşitliğini “*davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu*” olarak açıklamıştır. Mahkeme davanın taraflarından birinin iddiası karşısında diğer tarafın bu iddiaya karşı savunmasının temel dayanağı olan delilleri sunma imkânı tanımıyorsa silahların eşitliği açısından ihlal doğacağına hükmetmektedir.

Bu nedenlerden dolayı hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak fiili işlediği gerekçesiyle hakkında cezalı işlem yapılan mükellef, kendisine yöneltilen suçlamaların niteliği hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir. Mükellef dışında gerçekleşen inceleme ve değerlendirmeler, mükellef açısından bir sonuç doğuracak ise buna ilişkin bilgi ve belgelerin mükelleften saklanmaması gerekmektedir²⁶. Daha ne ile ve nasıl suçlandığını dahi bilmeyen birisinin savunma yapması beklenemeyeceğine göre idarenin bu tür durumlarda muhakkak vergi/ceza ihbarnamesine “vergi tekniği inceleme raporu” örneğini eklemesi ve o şekilde tebligat yapması “hukuk devleti ilkesi” açısından da zorunluluktur.

Danıştay bir kararında²⁷ “*Her ne kadar (VUK) 35. maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendir-*

²⁴ Mustafa Reşit Belgesay, Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940, s.36.

²⁵ İnceoğlu, s.59.

²⁶ Çelik, a.g.m.

²⁷ Dnş. 3. D., T:05.07.2001, E:2000/1150, K:2001/2696 sayılı karar, aktaran Çelik, a.g.m.

mek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup, ihbarnameyi hükümsüz kılacağından, mahkemece ... verilen kararda kanuna uygunluk bulunmamaktadır” şeklinde karar vermiş ve vergi tekniği inceleme raporunun muhataba tebliğ edilmemiş olması sebebiyle ihbarnamenin hükümsüzlüğüne karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında²⁸ “Olayda, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre belirlenen matrah farkının resen takdir olunmuş sayılması nedeniyle ayrıca takdir komisyonundan karar alınmasına gerek bulunmamakta ise de, resen takdire ilişkin inceleme raporunun bir örneğinin ihbarnameye eklenmesi, yukarıda açıklanan Kanun hükmünün gereği olarak ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşuludur.” yorumuyla inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuki geçerliliğinin önkoşulu olduğuna hükmetmiştir.

Başka bir Danıştay kararında “mükelleflerin uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için takdir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu ve bu eksikliğin anılan Kanun'un 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı şeklinde mütalaa edilemeyeceği, bu durumda ihbarnamenin hükümsüz sayılacağı”na hükmedilmiştir²⁹.

Yüce mahkeme başka bir kararında³⁰ “...vergi inceleme rapor veya raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili bir eksiklik olduğu ve tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu eklenmeksizin, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesinin Anayasa'nın 36. maddesiyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ile de bağdaşmadığını” vurgularken Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında “İhbarname ekinde vergi inceleme raporunun da tebliğinin zorunlu olduğu, bu husus incelenmeden verilen kararda yasaya uygunluk bulunmadığı” ifade edilmiştir³¹.

²⁸ Dnş. 3. D., T:27.04.2000, E:1999/2862, K:2000/1628 sayılı karar, aktaran Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi İnceleme Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Hukuki Sonuçları”, Yaklaşım, Sayı:219, (Mart 2011), www.yaklasim.com (çevrimiçi).

²⁹ Dnş. 4. D., T:02.03.1998, E:1997/1536, K:1998/688 sayılı karar, aktaran Bozdoğanoglu, a.g.m.

³⁰ Dnş. 3. D., T:03.03.2008, E:2006/4527, K:2008/649 sayılı karar, aktaran Bozdoğanoglu, a.g.m.

³¹ Dnş. VDDK, T:09.02.2001, E:2000/304, K:2001/56 sayılı karar, aktaran Bozdoğanoglu, a.g.m.

Dolayısıyla tarhiyatın dayanağı olan inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi, ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olarak kabul edilmiştir. Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu tebliğ edilmeksizin ihbarnamelerin tebliği, Anayasa'nın 36. maddesiyle güvence altına alınan adil yargılanma hakkı ve hak arama özgürlüğüyle bağdaşmamaktadır. Hukuk devletinde idare de bu ilke ile bağlı olduğuna göre, idari işlem gerçekleştiren vergi idaresi de bu kuralları dikkate almak zorundadır.

ii) Gerçek mahiyetin tespit edilmemesi

Uygulamada karşılaşılan bir problem de vergi tekniği inceleme raporlarının “gerçek mahiyete” ulaşmadaki yetersizliğidir. Özellikle (X) mükellefi nezdinde yapılan bir incelemede sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilmişse, (X)'den alım yapan (Y) nezdinde hiçbir somut inceleme yapılmaksızın vergi tekniği inceleme raporları düzenlenmekte ve cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesine göre “*vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması hâlinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*”.

Vergi idaresi bu hükme göre bir mükellef nezdinde işlem yaparken tespitlerini somut delillerle ispatlaması gerekmektedir. VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu da ifade edilmiştir.

Örneğin (Y) nezdinde tam bir inceleme yapılmaksızın, (X) nezdinde yapılan incelemelere göre varsayımlar oluşturularak ve bu varsayımlara göre hareket edilerek, (Y), sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belge ya da belgeleri bilerek kullandığı ithamı ile karşı karşıya bırakılabilmektedir. Özellikle sınırlı incelemeler sonucunda yapılan tespitlerin uygulamada hukuki dayanaktan yoksun olduğu görülmektedir.

Oysa kanaatimizce bir mükellefin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak nitelenen bir faturayı kasten kullandığının tespit edilebilmesi için bizatihi mükellef nezdinde inceleme yapılması gerekir. Başka mükellefler nezdinde inceleme yapılarak ve o mükelleflerin neye istinaden sahte belge düzenledikleri hukuken ortaya konulmaksızın ve hukuken netleşmeksizin suçlanması hukuki düzenlemelere uygun olmadığı gibi hakkaniyetle de bağdaşmamaktadır.

Türk vergi sistemi defter ve belge esasına dayanmakla birlikte mal veya hizmet alımlarında ödenmesi gereken bedellerin banka aracılığı ile ya da çek vb. araçlarla gerçekleşmesi hâlinde ve fiili kullanımların açık olduğu hâllerde, alınan mal veya hizmetlerin sahte olduğunun nitelendirilmesinin yapılabilmesi için idarenin bunu ispat etmesi gerekir. Türk vergi hukukunda mükellefler defter ve belgelerini usulüne uygun olarak düzenledikleri sürece “ilk görünüş karinesi” adı verilen hukuki unsurdan yararlanmaktadır. Bu defter ve belgelere aykırı iddia da bulunan idare bu karineyi çürütebilmesi için iddiasını ispatla mükelleftir. Dolayısıyla mal veya hizmet alımlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında yapıldığının iddia edilebilmesi için ödeme araçları vb. enstrümanlar ile yapılan işlemlerin, satın alınan malların nerelerde kullanıldığının/kullanılmadığının açık biçimde ortaya konması gerekir. Bunun için de söz konusu mükellefin bizatihi incelenmesi şarttır.

Diğer yandan ticari yaşamda mal alan bir mükellefin, malı satın aldığı mükellefle ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olmasını beklemek, bir başka deyişle, bir mükellefin iş yaptığı mükellefle ilgili olarak katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediğini, hasılatının ne kadar olduğunu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığını vb. konularda tam bir bilgi sahibi olması gerektiğini söylemek hayatın olağan akışına uygun görünmemektedir. Bu durumda kendi adına işlemleri yasal olarak yerine getiren bir mükellef, başka mükellefin eksiklikleri ve yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden suçlanması hukuka aykırıdır. Bir an için tacirin basiretli bir iş adamı olarak hareket etmesi gerektiğinden yola çıkılarak bunları da kontrol etmesi gerektiği söylenebilirse de, bu görünüşte yapılan bir kontrolden öteye kolay kolay geçemeyecektir. İdarenin bile etkin bir kontrol mekanizmasını kurmakta zorlandığı bir ekonomik yapıda, sıradan bir mükellefin diğer mükellefler hakkında istediği bilgiye doğru ve kesin bir şekilde erişebileceğini düşünmek akla ve hayatın olağan akışına uygun olmayacaktır.

Danıştayın konu ile ilgili bir kararında³² “.....Ltd.Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda ciddi kuşkuvar bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Şirketi beyannameleri vermesi, defterlerini tasdik ettirmesi, ihtilaflı yılda işçi çalıştırdığının tespit edilmesi, söz konusu şirketin davacıya fatura düzenlediği tarihlerde faaliyette olmadı-

³² Dnş. 9.D., T:04.02.2009, E:2008/2919, K:2009/577 sayılı karar.

ğına dair herhangi bir somut tespit bulunmaması, yükümlü adına düzenlenen inceleme raporu eki tutanakta, yükümlü tarafından düzenlenen fatura bedellerinin çekle ödendiği, alınan malların saklandığı depoların bizzat kendisi tarafından görüldüğü, ödemelerin yapıldığı çeklere ilişkin banka şube isimleri ve çeklerin seri numaralarının belirtilmesine karşın, inceleme elemanı tarafından bu çeklerin akıbetinin araştırılmaması karşısında, davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğunun somut bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle ihtilaflı faturalarda gösterilen indirim konusu katma değer vergilerinin reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” şeklinde hüküm verilmiştir.

iii) Hakkında Rapor Yazılan Mükellefler Hakkında Kesin Hüküm Olmadan İşlem Yapılması

Uygulamaya dönük başka bir sıkıntı da nezdinde vergi incelemesi yapılan ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları raporlara bağlanan mükellefler hakkında ”kesin hüküm” kararı olmadan başka mükellefler nezdinde varmış gibi idari işlem yapılmasıdır. Başka bir deyişle, halen davası devam eden ve sonuçlanmayan yargı aşamasında mahkemeleri süren, suçlu oldukları sabit olmamış kişiler hakkındaki raporlara istinaden başka mükellefler hakkında “suçluymuş gibi” işlem yapılmaktadır. Oysa sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının tespit edilebilmesi için kasıt unsurunun varlığı şarttır ve bunun yargı mercilerince de sabit görülmesi gerekir. Dolayısıyla sadece idari işlemde kaynaklanan bir tespit ile söz konusu mükellefleri kesin bir yargıya ulaştırmış gibi kabul edip, hakkında yeterli inceleme yapılmaksızın işlem yapılan mükelleflerin de bu doğrultuda sahte fatura kullanan sınıfına sokulması hukuka aykırıdır ve hakkaniyetle bağdaşmamaktadır.

iv) Başka Vergi Tekniği Raporlarına Atıf Yapılması

Sıkıntılı hususlardan başka birisi de vergi tekniği raporları arasında atıf yolu ile bağlantı kurulması ve yeterli inceleme yapılmadan işlem yapılmasıdır. Bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğinin tespit edilmesi durumunda, onun hakkındaki raporlara atıf yapılarak bu mükelleften belge alan herkes için genellikle sadece söz konusu belgenin deftere kaydedildiğini saptayan bir tutanağa dayanılarak, taraflar arası ilişki inceleme konusu yapılmaksızın, raporlar üretilmektedir. Söz konusu mükelleften belge alanlara, sadece diğer rapora atıf yapılarak yazılan bu raporlar tebliğ edilmekte, ancak belgeyi düzenleyen kişi hakkında düzenlenen ve belgelerinin niçin sahte veya yanıltıcı belge kabul edildiğini açıklayan -atıf yapılan- rapor tebliğ edil-

memektedir. Bu durum, idarenin kişilere karşı bütün işlemlerini gerekçelendirmesi zorunluluğunu ihlal etmektedir³³.

Bu tür işlemlerdeki en büyük eksiklik, daha önce de belirtildiği üzere yeterli inceleme yapılmamasıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği iddia olunan kişi ile bu belgeyi kullanan kişi arasındaki ilişki birçok hâlde incelenmeyerek, sadece atıfla yetinilmektedir. Oysa, yasaya aykırı olduğu ileri sürülen faturaya bağlı mal hareketini belgeleyen sevk irsaliyesinin bulunup bulunmadığının, para hareketini belgeleyen çek veya banka dekontu gibi belgelerin olup olmadığının ve envanter kayıtlarının, mal veya hizmetin akıbetinin ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

Yargı organları, atıf yapılan raporları getirtmekte, bu raporları da inceleyerek adli gerçeğe ulaşmaya çalışmaktadırlar. Ancak genellikle mahkemelerce getirtilen bu raporlar mükellefe tebliğ edilse bile savunması alınmamaktadır. Zira idari yargılama usulünde yargıcı buna zorlayacak bir düzenleme yoktur. Bu ise "adil yargılanma" ilkesi ve davada tarafların "silahlarının eşitliği" ilkelerini ihlal etmektedir. Oysa idare bunu yayınlayacağı bir sirküler veya iç genelge ile uygulamaya koyabilir³⁴. Böylece idare hukuki ilkelere bağlılığını mükelleflerin gözünde ispatlamış ve vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlamış olacaktır.

Mevcut durumda mükelleflerin yargı aşamasında savunma hakları daraltılmakta ve vergi ceza yargısında doğal olarak yargıç, atıf yapılan raporlara ulaşmakta zorlanmaktadır. Bu zorlanma sonucunda süreç ve yargılamalar uzamakta, usul ekonomisi ihlal edilmektedir. Atıf yapılan raporla, belgelerin niçin ve neden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı kabul edildiğinin işlemlere taraf olan kişi ve kişiler ile yargıç tarafından bilinmesi, işlemlerin hukuka uygunluğunun temini ve dolayısıyla da çağdaş hukuk devleti ilkesinin pratiğe yansıtılması açısından önem taşımaktadır.

SONUÇ

Hukuk devletinde idare de hukukun evrensel kurallarıyla sıkı sınıya bağlıdır ve ona göre hareket etmek zorundadır. Vergi tekniği inceleme raporlarında temel ilkelere aykırı durumlar görülmekte ve idare üzerine düşen ispat yükünü yerine getirmeden işlem yapmakta olduğu gözlenmektedir. Bu tür işlemler mükellefler tarafından haksız durumlara neden olmakta ve yargı son noktayı koymaktadır. Vergi inceleme elemanları vergi tekniği raporlarındaki bu sıkıntılı durumları göz önüne alarak hareket etmelidirler.

³³ A.Bumin Doğrusöz, "Atıf Yolu ile Hazırlanan Raporlar", Referans Gazetesi, 19.06.2008.

³⁴ A.Bumin Doğrusöz, "Atıf Yolu ile Hazırlanan Raporlar", Referans Gazetesi, 19.06.2008.

KAYNAKÇA

A.Bumin Doğrusöz, “Atıf Yolu ile Hazırlanan Raporlar”, Referans Gazetesi, 19.06.2008.

Ali Volkan Özgüven, “Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I”, Vergi Sorunları, Sayı:197, Şubat 2005.

Bahattin Çelik, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, Yaklaşım, Sayı:221, (Mayıs 2011), www.yaklasim.com (çevrimiçi).

Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayın, İstanbul, Eylül 2006.

Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, Sayı:285, (Mayıs 2005).

Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi İnceleme Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Hukuki Sonuçları”, Yaklaşım, Sayı:219, (Mart 2011), www.yaklasim.com (çevrimiçi).

Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.

Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, Vergi Dünyası, Sayı:250, (Haziran 2002).

Hakan Üzeltürk, “Vergi İnceleme Raporlarında Azmettirme”, Dünya Gazetesi, 18.06.2007.

Mehmet Tuncer, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, Maliye Postası, Sayı:358, (Ağustos 1995).

Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000.

Mustafa Reşit Belgesay, Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:121, (Hukuk Fakültesi Doktora İhtisas Kurları Serisi, No:1), Güvem Basımevi, İstanbul, 1940.

Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.

Nihal Saban, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, TESEV, İstanbul, 2000.

Nihal Saban, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, Yıl:9, Sayı:36, (Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan), EGM Yayın Katalog No:349, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2003).

Özgür Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Özgür Biyan, “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları”, Mali Pusula, Mart 2006, Yıl:2, Sayı:15.

Özgür Özkan ve Yalçın Gül, “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007.

Selami Şengül, “Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, Maliye Dergisi, Sayı:47, (Eylül-Ekim 1980).

Sibel İncoğlu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı (Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler), 3.b., Beta Yayınevi, İstanbul, Kasım 2008.

Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008.

Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt:3, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.

Turgut Candan, “Vergi Yargısında İspat-V”, Maliye Postası, Sayı: 235, (Temmuz 1990).